

VfGH: Keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen unterschiedliche Afa-Sätze bei Gebäuden

Immobilien



Mit Beschluss vom 23. Februar 2017 hat der VfGH die Behandlung einer eingebrachten Beschwerde zur generellen Angleichung der Abschreibungssätze im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich bei Immobilien mangels hinreichender Aussicht auf Erfolg abgelehnt. Als Begründung führte das Höchstgericht an, dass unterschiedliche Afa-Sätze im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich aufgrund unterschiedlicher Abnutzungsintensitäten in diesen Einkunftsarten sachlich gerechtfertigt sein können und Steuerpflichtige auch im außerbetrieblichen Bereich eine kürzere Nutzungsdauer und somit einen höheren, anzuwendenden Afa-Satz jederzeit nachweisen können.

Mit der Steuerreform 2015/16 wurden die Abschreibungssätze im betrieblichen und im außerbetrieblichen Bereich bei Gebäuden weitestgehend vereinheitlicht. Während im außerbetrieblichen Vermögen der Abschreibungssatz von 1,5 % beibehalten wurde, beträgt der steuerlich zulässige Abschreibungssatz allgemein im Betriebsvermögen ab 01.01.2016 für zu Wohnzwecken vermietete Gebäude 1,5 % bzw für alle anderen Gebäude 2,5 %. Die Verwaltungspraxis lässt darüber hinaus unverändert für vor 1915 errichtete Gebäude einen Abschreibungssatz von 2 % zu.

Der Afa-Satz bei zu Wohnzwecken vermieteten Gebäuden war somit bis zum Inkrafttreten des StRefG 2015/2016 aber im betrieblichen Bereich mit bis zu 3 % höher als im außerbetrieblichen Bereich. Gerechtfertigt wurde diese Differenzierung unter anderem damit, dass die Veräußerung von Grundstücken im außerbetrieblichen Bereich in der Vergangenheit nach Ablauf der Spekulationsfrist (§ 30 Abs 1 EStG idF vor BGBl I 2012/22) steuerfrei war.

Die Verfassungskonformität der unterschiedlichen Afa-Sätze im betrieblichen bzw. außerbetrieblichen Bereich wurde im Rahmen einer an den VfGH gerichteten Beschwerde angezweifelt.

1. Der Ausgangsfall (BFG vom 16. Juni 2016, RV/3100087/2015)

Im gegenständlichen Fall hatte eine OG im Jahr 2011 eine Hotelliegenschaft erworben. Seit Herbst 2012 erzielte sie Einkünfte aus der Verpachtung der Liegenschaft und Einkünfte aus der Vermietung eines dort befindlichen Büros. Die OG beantragte im Rahmen einer gegen den ursprünglichen Feststellungsbescheid 2012 erhobenen Beschwerde, die Absetzung für die Abnutzung für das Hotelgebäude ab 01. April 2012 mit 3 % der Bemessungsgrundlage statt 2 % (da das Gebäude vor 1915 erbaut wurde) anzusetzen. Im konkreten Fall handle es sich um die Vermietung einer Liegenschaft als Hotel in Form eines Jugend- und Schülerhostels. Argumentiert wurde, dass diese Verwendung eine weit überdurchschnittliche Abnutzung bedinge, im betrieblichen Bereich ein Afa-Satz von 3 % zustehen würde und mit Einführung einer nunmehr umfassenden Besteuerung von privaten Grundstückveräußerungen durch das 1. StabG 2012 ab 01. April 2012 ein unterschiedlicher Afa-Satz im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich sachlich nicht mehr gerechtfertigt werden könne und dementsprechend gleichheitswidrig sei.

Sowohl das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung vom 11. September 2014 als auch das

BFG mit Erkenntnis vom 16. Juni 2016 wiesen die Beschwerde als unbegründet ab. Begründet wurde dies vor allem mit der Tatsache, dass im Gesetz sowohl im betrieblichen als auch außerbetrieblichen Bereich durch die Afa-Sätze (lediglich) widerlegbare Vermutungen der Nutzungsdauer von Gebäuden festgelegt werden und diese Regelungen im Hinblick darauf, dass das Gesetz ohnedies den Nachweis einer kürzeren als der vom Gesetz vermuteten Nutzungsdauer zulässt, bereits in der Vergangenheit in der Rechtsprechung als verfassungsrechtlich unbedenklich angesehen wurden.

2. Der Beschluss des VfGH

In Folge erhob die OG Beschwerde beim VfGH, welcher jedoch die Behandlung der Beschwerde mangels hinreichender Aussicht auf Erfolg ablehnte. Die unterschiedlichen AfA-Sätze im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich seien nach Meinung des VfGH auch deshalb gerechtfertigt, weil betrieblich (zB eine Lagerhalle) und außerbetrieblich (zB eine Mietwohnung) genutzte Gebäude im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung einer unterschiedlichen Abnutzungsintensität unterlägen. Überdies steht es dem Steuerpflichtigen gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG ohnedies offen, eine allenfalls kürzere Nutzungsdauer nachzuweisen. Eine Verletzung des verfassungsrechtlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatzes liege dementsprechend nicht vor.

3. Schlussfolgerungen

Seit 01. Jänner 2016 ist bei Vermietung zu Wohnzwecken sowohl im betrieblichen als auch außerbetrieblichen Bereich ein Afa-Satz iHv 1,5 % anzuwenden, sofern keine kürzere Nutzungsdauer nachgewiesen werden kann. Insofern differenziert hier der Gesetzgeber nicht mehr zwischen betrieblicher und außerbetrieblicher Sphäre. Für in Wirtschaftsjahren vor dem 01. Jänner 2016 vorgenommene Abschreibungen bleibt die Ungleichbehandlung zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften hinsichtlich des anzuwendenden Afa-Satzes bestehen, was laut aktuellem Beschluss des VfGH jedoch verfassungskonform sein dürfte.

Sofern Gebäude nicht zu Wohnzwecken vermietet werden kommt es auch in Zukunft zu einer Ungleichbehandlung, da in der betrieblichen Sphäre ein höherer, anwendbarer Afa-Satz (2,5 % statt 1,5 %) anwendbar ist. Ob dies aufgrund der mittlerweile weitest gehenden Gleichbehandlung von Grundstücksveräußerungen im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich sachlich noch gerechtfertigt werden kann, bleibt abzuwarten. In Zweifelsfällen empfiehlt es sich unabhängig von der Einkunftsart jedenfalls, die tatsächliche Nutzungsdauer durch ein entsprechendes Gutachten nachzuweisen.

Ferdinand Kleemann

Partner, Tax

T +43 1 31332-3306

ferdinandkleemann@kpmg.at

Armin Lunzer

Manager, Tax

T +43 1 31332-3480

alunzer@kpmg.at

kpmg.at